República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-79093773-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 1 de Agosto de 2022

Referencia: SENTENCIA Causa N° 33.901-A: "VULCABRAS AZALEIA ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 33.901-A: "VULCABRAS AZALEIA ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**

Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 4032/2013 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en las Actuaciones N° 13681-60-2006/1, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por el importador, actualmente denominado VULCABRAS AZALEIA ARGENTINA S.A. y se confirma el cargo N° 1287/06 por la suma de pesos trescientos ochenta y cinco mil trescientos veintinueve con 42/00 ($ 385.329,42.-), con más los intereses y CER.

II.- Fundamentos de la apelación: Que a fs. 81/114vta. se presenta la actora mediante apoderado y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, plantea la prescripción de la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos, y fundándose en jurisprudencia de la Corte, se agravia respecto de la irrazonabilidad del plazo. Abordando la defensa en cuanto al fondo del asunto, relata y cita pormenorizadamente los antecedentes del estudio de valor. Sostiene que para la procedencia del ajuste en los términos del Art. 8.1.c) resulta necesario que se estudien "regalías o cánones" y la existencia de una "condición de venta", cuando los exportadores extranjeros no reconocen vinculación con la importadora. Menciona que tampoco se dan los presupuestos necesarios para el ajuste respecto al rubro "Contribución al Global Marketing" en los términos del Art. 8.1.d) del GATT. Destaca que la cuestión ya fue zanjada por el servicio aduanero en el año 1995, en base a los mismos convenios de licencia, entendiendo que no debía efectuarse ningún ajuste. Insiste en que la sola existencia de vinculación o el abono de licencias, cánones o

regalías no imponen ni justifican el ajuste sobre la base imponible de la mercadería, ni consecuentemente el cargo por eventuales tributos. Analiza el principio general del Acuerdo de Valoración del GATT que adopta como criterio principal el valor de transacción como primera base para la determinación del valor en aduana. Sostiene que no existen argumentos válidos que ameriten por parte del servicio aduanero el apartamiento del método que fija la norma aplicable, como tampoco que se realicen los ajustes del art. 8. En relación al ajuste a los rubros "Indumentaria" y "AFA", manifiesta que la Aduana sólo procedió al ajuste de destinaciones de importación de proveedores no vinculados al importador, condición por la cual el pago de las regalías o cánones no se adiciona al valor en aduana y no se practica el ajuste del art. 8 del Acuerdo. Y, asimismo, señala que para que se incluyan en el valor de transacción, su pago deberá ser exigido como condición de venta para exportación al país de importación. Especialmente respecto al rubro indumentaria, expresa que los derechos de reproducción de las mercancías importadas y los pagos que hace el importador por el derecho de distribuir o revender tales mercaderías, no forman parte del valor de transacción. Cita la Nota interpretativa al art. 8.1.c) y las Opiniones Consultivas 4.8 y 4.13. Particularmente en relación al rubro A.F.A., manifiesta que del análisis del contrato de distribución (no de licencia) celebrado con Reebok Int. Ltd. respecto a este rubro, no se desprende que la importadora deba regalías por transferencia de derechos intelectuales, sino que los pagos devengados eran en concepto de publicidad. Destaca que quien ostentaba los derechos intelectuales de la A.F.A. no era R.I.L sino la misma Asociación. Afirma que el compromiso asumido por la firma era el pago de una contribución a la publicidad y no una regalía o canon por bienes intangibles y que, por ende, el ajuste practicado por la Aduana en los términos del Art. 8.1c) resulta improcedente. Hace referencia a antecedentes internacionales que abonan la improcedencia del ajuste en los términos del Art. 8.1c). En cuanto al concepto aporte a los gastos de marketing, considera que el mismo no puede identificarse como una reversión del precio de importación al vendedor, a la vez que impugna la fórmula propuesta por la Aduana. Sostiene que no corresponde el pago de diferencias por derechos de importación ya que no puede incrementarse la base imponible sobre las destinaciones de proveedores no vinculados ya que éstos no tienen ningún derecho ni es condición de venta alguna la exigencia al importador – contribuyente del pago de cánones, licencias o regalías al tercero titular de la licencia. En relación al factor de convergencia señala que habiéndose declarado su inconstitucionalidad corresponde revocar dicho concepto. Sostiene que la D.G.A., más allá de sus facultades legalmente atribuidas como agente de retención y/o percepción de los adicionales de IVA o del impuesto a las Ganancias, no resulta competente para determinar la procedencia o no de los mismos. Sostiene la improcedencia de la aplicación del CER y cita jurisprudencia al respecto. Finalmente, hace la reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada con costas.

III.- Contestación del traslado: Que a fs. 197/208 la representante fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. En primer lugar, efectúa la negativa genérica de rigor, negando cada una de las afirmaciones, hechos, derecho, documentación y copias invocadas por la actora que no fueran expresamente reconocidas o bien surjan de las actuaciones. Seguidamente, efectúa un sucinto relato de los hechos. En cuanto a la prescripción planteada por la actora, rechaza la misma y asegura que los cargos fueron formulados dentro del plazo quinquenal establecido por el Código Aduanero. Considera inaplicable el planteo incorporado por la actora respecto del plazo razonable y su origen en el fallo Losicer. Refiere que el art. 8.1.c del Acuerdo trata de los cánones y derechos de licencia que el comprador pague directamente o indirectamente, como condición de venta de la mercadería en cuestión, y destaca que se paga directamente cuando resulta de una estipulación del contrato de venta, e indirectamente cuando surge como consecuencia de una obligación que nace de otra fuente, como por ejemplo un contrato que no sea el de venta. Manifiesta que, en la práctica, la obligación de pago de un canon no se estipula en el contrato de venta de la mercadería importada, sino que generalmente nace de un contrato de licencia que obra por separado. Cita doctrina y jurisprudencia. Hace referencia al informe elaborado en la instancia administrativa resaltando que el licenciante -en este caso, Reebok International Ltd.- ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante -ya sea que se trate de una filial o de un tercero-, y que ello resulta suficiente para que el pago de los

cánones se considere como condición de venta para la exportación. Asegura que existe un correlato entre el pago de regalías y la adquisición y pago de las mercaderías importadas por VDA-CALZADOS Y ART. DEPORTIVOS (ex RBK ARG. S.A.), procediendo los ajustes en los términos del art. 8.1.c del Acuerdo. Afirma que el art. 8 del Acuerdo autoriza el ajuste por regalías del valor de transacción, cuando el pago del canon retribuye el derecho al uso de algún derecho de propiedad intelectual relacionado con las mercaderías importadas constituye una condición de venta. En relación a la aplicación del CER, enfatiza que no se trata de un tributo y que la liquidación fue realizada por el servicio aduanero en cumplimiento de las normas vigentes al momento de formularse el cargo, es decir las Leyes 23.905 y 23.928. Continúa refiriéndose al Decreto 214/02, que instaura el CER, y a la Ley 25.561. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y se opone a la producción de la informativa y contable ofrecida por la actora. Finalmente, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 13681-140-2015 (AAA N° 419142/1993) se inician a fs. 1 con la presentación efectuada por apoderado de la firma REEBOK ARGENTINA S.A. en fecha 09/06/93 donde informa que se ha cometido un error en el campo 56 de varios despachos de importación en los cuales se ha marcado que no existía vinculación cuando en verdad sí existía. A fs. 2/17 luce el listado de los DI. A fs. 18/19 obran constancias de pases internos. A fs. 20 se encuentra la Solicitud de Trabajo SCD N° 343 de fecha 07/02/94. A fs. 21/28 se agrega el listado de operaciones de importación de los años 91, 92 y 93. A fs. 29, con fecha 11/02/94 se emite nota ANTVVII N° 63/94 dirigida a RBK Arg. S.A. a fin de que cumplimente un cuestionario. A fs. 30 luce constancia de notificación en fecha 15/02/94. A fs. 31 luce la Solicitud de Trabajo SCD N° 0566 de fecha 03/03/94. A fs. 32/59 obra agregado listado de DI del periodo 01/01/92 al 31/12/93. A fs. 60/65 luce la respuesta de RBK ARG SA al cuestionario emitido mediante la Nota ANTVVII N° 63/94. A fs. 66/107 luce copia certificada de poder. A fs. 108/121 luce la respuesta al inciso 10-d del cuestionario relativo al plan de cuentas de la contabilidad de la empresa. A fs. 122/171 se agrega la respuesta a los incisos 10-f1 y 10-f2 del cuestionario relativos a los estados contables de la empresa al 31/12/92 y al 30/06/93. A fs. 171/172 luce una presentación efectuada por la firma RBK ARG SA en fecha 21/09/94 dirigida al Dpto. Técnica de Valoración – División Valoración de Importaciones tras un requerimiento telefónico luego de la respuesta brindada al cuestionario. A fs. 173/187 se acompaña copia de la constancia de presentación ante el INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGÍA INDUSTRIAL del contrato de distribución y del contrato per se, y copia del contrato de licencia. A fs. 188 y 190 lucen sendos pedidos de copias de despachos de todas las posiciones arancelarias importados por REEBOK USA en el periodo 1993-1994. A fs. 192/211 se agregan copias de despachos de importación. A fs. 211 luce Acta de fecha 22/11/94 labrada en la sede de RBK ARGENTINA SA. A fs. 212/213 obra la presentación de la firma RBK ARG. SA de fecha 05/12/94 en respuesta al Acta de requerimiento de fecha 22/11/94. A fs. 214/288 se adjuntan las respuestas de la presentación de fecha 05/12/94 consistente en: planilla conteniendo las compras totales de ropa del año 1993 y su apertura en locales e importados y si paga o no regalías de acuerdo al proveedor; copias de despachos de importación de materia prima importada involucrada en productos licenciados (DI N° 353.241/92 y 35.537/94); copia de despachos de importación (con sus correspondientes facturas) del año 1994 de los siguientes productos: etoile, rapide, panache, royale, princess, freestyle y classic nylon; y copia del Balance al 31/12/90 (primer ejercicio irregular) y Balance al 31/12/91. A fs. 289 luce print del listado de despachos de importación en dólares por un total de valor FOB de U$S 52.746.500,83. A fs. 290 luce presentación de la firma RBK ARG. SA de fecha 22/12/94 en respuesta a un requerimiento telefónico. A fs. 291/326 la firma adjunta copia de los precios de listas oficiales de fecha 09/11/93 de Reebok Intl. correspondientes a la temporada primavera 1994, y en la nota que los acompaña señala que *"… Dichas listas de precios están armadas sobre líneas de producción las que involucran varios modelos de calzado. Esto no implica que RBK ARGENTINA S.A. haya comprado, para su distribución en Argentina, todos los modelos que en ellas figuran. …"*. A fs. 327, con fecha 07/03/95 obra una presentación de la firma RBK ARG. SA donde dice acompañar las copias de los D.I N°

125.476-4, 125.558-3, 117.851, 127.352-1, 115.287, 110.139, 50.841-1, 126.419, 114.086, 125.491-7, 104.007, 114.028-3, 115.291-4, 111.972, 72.095-6, 175.461, 78.599-5 y 95.440-5, las cuales lucen a fs. 328/400. A fs. 401 y vta. se agrega un detalle a mano de importaciones por cuenta y orden de RBK ARG. A fs. 402/413 se agregan prints de pantalla. A fs. 414/420 se emite la Nota ANTVVII N° 097/94 de fecha 04/05/95 la cual concluye que *"… conforme a los resultados obtenidos de la investigación practicada, los suscriptos consideran que correspondería la aceptación de los valores de transacción en Aduana declarados por RBK ARGENTINA S.A. por aplicación del Artículo 1° del Acuerdo de Valoración del G.A.T.T. …"*. A fs. 421 se dicta la Nota ANTVII N° 098/95 de misma fecha que la anterior, mediante la cual el Jefe de la División Valoración de Importación también opina que correspondería la aceptación de los valores de importación declarados por RBK ARG. SA. A fs. 422 se agrega la Nota ANTV N° 463/95, de fecha 13/10/95, mediante la cual el Dpto. Técnica de Valoración también propone aceptar los valores de importación declarados por la firma en trato, y ordena notificar el resultado de la investigación y proceder al archivo de las actuaciones. A fs. 423/424 se notifica a la firma mediante Nota ANTVVI N° 288/95 de fecha 23/10/95.

Que, en un segundo cuerpo de actuaciones, se encuentra el Expediente N° 13681-60-2006/1 el cual se inicia a fs. 1/2 con la Nota N° 816/06 (DV EMVI) de fecha 10/11/06 mediante la cual se acompaña el resumen de liquidación del cargo N° 1287/06 por la suma de U$S 385.329,42. A fs. 3/13 se agrega el listado de los despachos de importación sujetos a ajuste del año 2001 documentados por VDA CALZADOS Y ARTÍCULOS DEPORTIVOS S.A. (Ex RBK ARGENTINA S.A.) ante la Aduana de Buenos Aires. A fs. 14 luce la Nota N° 836/06 (DV EMVI) de fecha 16/11/06 y a fs. 15/16 la firma constituye domicilio, acompañando a tal fin la declaración jurada de solicitud de inscripción para importador/exportador. A fs. 17/18 se notifica la firma importadora con fecha 20/11/06 del cargo N° 1287/06 efectuado en concepto de diferencia de tributos según Nota 816/06 y 836/06 por un importe de $ 723.109,19. A fs. 19/57vta., con fecha 01/12/06 presenta la impugnación VDA CALZADOS y ART. DEPORTIVOS S.A.. A fs. 65/82 se agrega la documental aportada por la firma consistente en copias de: Nota ANTVVI N° 288/95 mediante la cual la Div. Valoración de Importación da por aceptados los valores de transacción, planilla anexo de recalculo analizado, certificado de no retención pertinente a IVA y GANANCIAS y contrato de venta. A fs. 100/107 luce la Nota N° 662/06 (DV EMVI) de fecha 06/10/06 correspondiente al Estudio de Valor. A fs. 108, con fecha 21/10/09 se tiene por deducida la impugnación, por agregada la documental acompañada, por cumplida la agregación de la copia de la Nota N° 662/06 DV EMVI y se hace lugar a parte de la prueba informativa y a la pericial contable. A fs. 111, la firma plantea revocatoria. A fs. 148/149, con fecha 30/06/10 el consultor técnico presenta el informe, el cual se tuvo por agregado a fs. 150. En dicha oportunidad el servicio aduanero también concede un plazo adicional de 15 días a la firma a fin de que acompañe los informes producidos a raíz de los oficios diligenciados a empresas del exterior (notificado el 31/08/11). A fs. 153, con fecha 19/10/11 se hace efectivo el apercibimiento y en consecuencia se da por decaída la prueba informativa pendiente de producción, ordenándose el pase a la División Empresas Vinculadas. A fs. 154/170, con fecha 09/03/12 se emite la Nota N° 205/12 (DV EMVI). A fs. 171/172, con fecha 20/03/12 se dicta la Nota N° 234/12 (DV EMVI) a modo de elevatoria. A fs. 173 luce la Nota N° 352/12 mediante la cual se remiten las actuaciones con fecha 21/03/12 al Depto. Procedimientos Legales Aduaneros, Div. Impugnaciones. A fs. 174, con fecha 17/05/12 se ponen los autos para alegar. A fs. 177, con fecha 26/06/2013, se resuelve rechazar el recurso de revocatoria interpuesto por la firma a fs. 111/114, y se procede a agregar a fs. 178/194 copias autenticadas de parte del SIGEA N° 13289-14996-2008. A fs. 195 se agrega impresión de pantalla del resultado de la consulta de empresas activas al Sistema de Registro y a fs. 196 de la consulta de juicios. A fs. 197, con fecha 25/05/13 se pusieron las actuaciones para dictar resolución. A fs. 198/201vta. luce la Resolución DE PRLA N° 4032/13 de fecha 30/07/13 apelada en autos.

V.- Que, en primer lugar, corresponde expedirme respecto de la prescripción de la acción del fisco para perseguir

el cobro de los tributos, cuestión que fuera planteada por la recurrente en su recurso de apelación.

Que, el art. 803 del C.A establece que: *"Prescribe por el transcurso de CINCO (5) años la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera."*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera producido el hecho gravado (art. 804 C.A.).

Que dicho plazo, según el art. 805, se suspende: *"... c) desde que el deudor o responsable interpusiere algún recurso o reclamación que tuviere efecto suspensivo contra la liquidación tributaria, hasta que recayere decisión que habilitare su ejecución;..."*.

Que a fs. 19/57vta. de las actuaciones administrativas obra la impugnación interpuesta por la firma importadora en fecha 01/12/06 respecto del cargo N° 1287/06, formulado por la Aduana.

Que, de conformidad con los artículos antes citados, y teniendo en cuenta que los despachos de importación involucrados en autos fueron oficializados en el año 2001, el plazo prescriptivo comenzó a correr el **01/01/2002**, quedando suspendido el mismo desde la fecha de inicio del procedimiento de impugnación (**01/12/06**) hasta el dictado de la resolución aduanera. La cual, asimismo, fuera apelada ante esta instancia, teniendo dicha apelación efecto suspensivo.

Que, de este modo, se concluye que no se encuentra prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos correspondiendo, en consecuencia, rechazar el planteo efectuado por la recurrente al respecto.

VI.- Que, corresponde proceder con el análisis del fondo del asunto, tendiente a dilucidar si el ajuste de valor practicado mediante la formulación del cargo nro. 1287/06, cuya impugnación fuera rechazada por la resolución apelada en autos, ha sido efectuado sobre la base de las normas establecidas en el Acuerdo Relativo para la Aplicación del Art. VII del GATT, Ley 24.425.

Que dicha ley aprueba el Acta Final en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, las decisiones, declaraciones y el Acuerdo de Marrakech por el que se crea la OMC y, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT, incorporando además la Decisión del Comité de Valoración en Aduana relativa a los casos en que las administraciones tengan motivo para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

Que el Acuerdo Relativo a la aplicación del Art. VII del GATT establece que el "valor de transacción", tal como se define en su artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana. Dicho artículo debe considerarse en conjunción con el artículo 8 que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador o estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Los apartados 1 y 2 de la Nota General (incluida dentro de las Notas Interpretativas del Anexo I del Acuerdo), prevén que cuando el valor de transacción no pueda determinarse sobre la base de lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo, en los art. 2 a 7 se establecen los diferentes métodos a aplicar para determinar el valor en aduana, los que deben aplicarse en el orden en que se enumeran, salvo la inversión que autoriza el art. 4 con relación a los métodos previstos en los arts. 4 y 5.

VII.- Que, el Estudio de Valor practicado en la instancia administrativa y que motivara, como se dijo, la formulación del cargo aquí cuestionado, se produjo en relación a operaciones de importación de calzado deportivo e indumentaria documentadas durante el año 2001 por RBK ARGENTINA S.A. (antecesora de VDA-CALZADOS Y ARTÍCULOS DEPORTIVOS S.A., y de la aquí recurrente VULCABRAS AZALEIA S.A.) con

el fin de establecer si las regalías devengadas por el importador a lo largo de dicho período, a favor de una sociedad vinculada de Inglaterra, debieron adicionarse a los valores FOB de las importaciones objeto del estudio. Para arribar a las conclusiones contenidas en el Estudio, la Aduana analizó la documentación aportada por la firma, entre la que se encuentran los contratos de Distribución y de Licencia suscriptos con REEBOK INTERNATIONAL LTD. de Inglaterra, con sus respectivas modificaciones; como así también la operatoria llevada a cabo por la importadora argentina respecto del rubro calzado, cuya importación fuera provista por la licenciante conteniendo una regalía en el precio de la factura del exterior; la operatoria respecto del rubro indumentaria, aunque en este caso las importaciones provinieron de empresas no vinculadas devengándose regalías a favor de la licenciante por un monto equivalente al 15% del monto FOB de las mercaderías; el relevamiento de regalías devengadas por licencias de productos AFA y de productos de la NBA, advirtiéndose en estos casos que en su formulación intervienen mercaderías nacionales e importadas adquiridas para reventa; y, por último, la verificación de los montos devengados en concepto de marketing global, considerando que las sumas devengadas por dicho concepto constituyen una reversión en los términos del art. 8 ap. 1 inc. d). En base a dichos conceptos la Aduana determinó el ajuste para cada uno de los rubros analizados, concluyendo que *"… de acuerdo con lo establecido por los artículos 1° y 8° apartado 1 c) del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC (Ley 24.425) (…) en las importaciones de RBK ARGENTINA S.A. (…) donde se documentaron mercaderías identificadas como Productos Licenciados por los que se devengaron las regalías y contribuciones objeto de este trabajo, se hagan repercutir sobre el valor FOB declarado, los porcentajes resultantes para cada concepto (…), entendiendo que con este incremento se arribaría al correcto Valor en Aduana de las mismas. …"*. (ver Estudio de Valor contenido en la Nota N° 662/06 (DV EMVI) de fs. 100/108 de las actuaciones administrativas).

Que, resulta oportuno mencionar entonces que, como principio general, el valor en aduana de las mercaderías importadas resulta ser el valor de transacción, definido en el art. 1 del Acuerdo como el precio realmente pagado o por pagar, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, y siempre que concurran las circunstancias descriptas en dicho artículo 1.

Que, el artículo 8 del Acuerdo de Valoración establece cuáles conceptos se añadirán al precio realmente pagado o por pagar a fin de determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, y los enlista bajo distintos incisos y sub incisos. En cuanto aquí interesa, el inciso c) del artículo 8 dispone que se añadirán *"… c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;…"*. Y, en la Nota al artículo 8 del Acuerdo se establece específicamente respecto al inciso en comentario que *"1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación. 2. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador."*.

Que, teniendo en cuenta que el ajuste de valor practicado por la aduana en el caso de autos se encuentra fundado en la norma contenida por el antes citado artículo 8 inciso c) del Acuerdo de Valoración, resulta de primordial importancia establecer en primer lugar, si efectivamente la importadora pagaba cánones o derechos de licencia **relacionados con la mercadería importada** y, en caso afirmativo, si los mismos resultaban ser una **condición de venta de dichas mercancías**. Ello, por supuesto, si los referidos cánones o licencias no hubiesen estado ya

incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

VIII.- Que, a los fines de dilucidar si se encuentran configuradas dichas circunstancias, se deben merituar los hechos probados en la causa.

Que, si bien la incidencia de una marca es alta a la hora de valorar una mercadería, y partiendo de la base de que la venta de mercaderías en ocasiones comprende la transferencia de ciertas creaciones de la mente protegidas por la legislación, el Acuerdo de Valoración ha previsto que las sumas de dinero abonadas en retribución del derecho a usar esa creación intelectual formen parte del valor en aduana de las mercaderías junto con el precio estipulado para aquéllas, siempre que –como se dijo- dichos cánones o derechos de licencia no se encuentren ya incluidos en el precio, que exista una relación entre los mismos y la mercadería importada, y que el pago de dichos cánones haya sido efectuado como condición de venta de las mercaderías importadas. (conf. "World Sport SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo" Expte. N° 10.056/2015 Sent. 15/09/2015 Sala IV CNACAF; "Nestle Argentina SA c/ Administracion Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo", Expte. N° 8106/2018 Sent. 10/05/18 Sala IV; "Vulcabras Azaleia Argentina SA c/DGA" Expte. N° 28732/2015 Sent. de fecha 24/02/2021 –firme- Jdo. CAF N° 5).

Que, la Aduana sostiene a través del Estudio de Valor que con el fin de poder adquirir en el exterior y posterior comercialización en el mercado interno los productos vinculados con su actividad específica, la firma importadora *"… debió suscribir contratos con REEBOK INTERNATIONAL LIMITED, encontrándose obligada al reconocimiento de regalías y otras contribuciones en beneficio de la licenciante. …"*. Es decir que la Aduana considera configurada la circunstancia de que se pagaban cánones o licencias relacionadas con la mercadería y que los mismos representaban una condición de venta de la misma. Asimismo, mediante la Nota N° 205/12 (DV EMVI) la Aduana sostiene que las obligaciones de la importadora *"… en relación a la licenciataria REEBOK INTERNATIONAL LIMITED, descansan en el marco de competencias consagrado por esta última, por el señorío que ejerce al amparo de los contratos de licencia celebrados. …"*. Y agrega que, *"… ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante (ya sea que se trate de una de sus filiales o de un tercero), suficiente para que el pago de los cánones se considere como condición de venta para la exportación. Los fabricantes proveedores del exterior pueden ser vinculados o no al grupo, pero el control sí o sí es ejercido por la licenciante, por los mecanismos de distribución y comercialización que hacen a la política comercial del Grupo bajo análisis. …"*. Por último añade: *"… existe interdependencia entre la compra de lo tangible por parte de VDA-CALZADOS Y ART. DEPORTIVOS (Ex RBK ARGENTINA S.A.), de mercaderías a fabricantes independientes del exterior o al propio Grupo REEBOK y el derecho a usar o comercializar lo intangible, en razón de la autorización para la utilización de las marcas a cambio de un cánon según las contrataciones celebradas con REEBOK INTERNATIONAL LIMITED. …"*. De este modo, y en dichos términos, la Aduana justifica su criterio de que el pago de los cánones constituiría en el caso bajo examen una condición de venta.

Que, el servicio aduanero propuso así incrementar los valores FOB de la mercadería importada, de la siguiente manera:

- añadiendo a dichos valores los importes correspondientes a los cánones denominados "Royalties Reebok Indumentaria", devengados por los productos importados para la reventa. El incremento que propone en este caso es del 15%.
- añadiendo los importes correspondientes a los cánones por el concepto "Licensed Products AFA", devengados por los productos importados para reventa. El incremento que propone en este caso es del 17,71%.
- añadiendo los importes correspondientes a los cánones por el concepto "Licensed Products NBA"

devengados por los productos importados para la reventa. El incremento que propone en este caso es del 7,91%.

- añadiendo un incremento del 7,82% con motivo del devengamiento de los importes correspondientes a "Gastos de Comercialización Global de Reebok Int. Ltd." A favor de la licenciante del exterior-vinculada, respecto de todas las mercaderías importadas.

Que, no obstante, considero que más allá de la circunstancia de que se puedan haber abonado cánones o derechos de licencia relacionados con la mercadería importada, y que los mismos no fueran incluidos en el valor de la misma, la afirmación vertida por la División Empresas Vinculadas a fs. 154/170 de las actuaciones administrativas en los términos de que *"… Un canon es siempre ´condición de venta´ si, de no mediar pago alguno de ese canon o derecho de licencia, lo bienes no se hubieran vendido o bien no se hubieran vendido al precio acordado. …"* resulta extrema y la misma se aparta de las pautas de valoración contenidas en el Acuerdo.

Que, resulta oportuno señalar que más allá del texto explícito de la norma aplicada en este caso por la Aduana para efectuar el ajuste, el Acuerdo de Valor del GATT brinda otras herramientas a los fines de la interpretación y aplicación de su articulado. Así el Comité Técnico de Valoración, como organismo constituido en el seno de la Organización Mundial de Aduanas, emite instrumentos que, sin ser normas internacionales (como por ejemplo las Opiniones Consultivas y Comentarios) aconsejan ciertas formas de interpretar el Acuerdo. En tal sentido, considero relevante y aplicable el Comentario 25.1 el cual establece que: *"Con miras a proceder a la determinación del valor según el artículo 8.1 c), es importante examinar todos los documentos pertinentes, incluidos los acuerdos de canon o de licencia y el contrato de venta (...) La información recogida en estos acuerdos y otros documentos pertinentes puede dar algún indicio para saber si el pago del canon o derecho de licencia se debería incluir en el valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c)"*. Luego añade que *"La prueba más evidente de que el comprador no puede adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, es que los documentos de la venta de las mercancías importadas incluyan una declaración explícita estableciendo que el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta (...) El Comité Técnico reconoce, sin embargo, que es posible que los documentos de la venta no incluyan una disposición tan explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor. En este caso, puede que sea necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta. …"*.

En doctrina nacional se ha expresado que "… *La expresión ´como condición de venta de las mercancías importadas´ es necesariamente más amplia que ´como una condición del contrato de venta de las mercancías´."* Ello atento a que los contratos de venta internacional *"Muy insólitamente albergarán sus cláusulas alguna ´condición de venta´. (…) la ´condición de venta´ puede existir aunque no haya cláusula contractual alguna que la establezca …"*. ("Cánones y derechos de licencia: su incidencia en el valor en aduana (y un fallo que acierta y otro que no)" Daniel Zolezzi. ED 4/11/19.)

Que, no obstante lo antes expuesto considero que en el caso de autos la obligación del pago del canon no constituye la situación o circunstancia indispensable para que el contrato de venta tenga lugar. Siempre entendiendo que no se trata de una condición del contrato de venta sino de una condición de venta per se, que puede o no estar incluida en el contrato. Así, VULCABRAS AZALEIA ARGENTINA S.A. (a través de su antecesora) pagaba un canon a la licenciante del exterior por el derecho de utilizar la marca comercial, ello en virtud de un contrato de licencia que no guarda relación con las ventas de las mercaderías. Corrobora dicha situación la prueba pericial contable agregada en las actuaciones administrativas a fs. 148/149 donde *"… se concluye que el pago de licencias al titular de la licencia no era una condición de venta por parte de los*

proveedores del exterior pues quedó demostrado que los pagos de licencias se realizaron con posterioridad a las fechas de los despachos de importación respectivos. Al momento de las ventas por parte de los exportadores del exterior, las licencias correspondientes no se habían abonado; ergo, si los pagos de regalías hubieran sido condición de las ventas, las exportaciones no podían haberse concretado (…) Por tanto queda demostrado que jamás existió por parte de los proveedores-exportadores como condición de las ventas el pago de regalía o licencia o canon alguno, ni se abonaron a dichos proveedores ese concepto.”.

Que, por último, y en relación al ajuste practicado respecto de los conceptos correspondientes a gastos de comercialización, fundado en el texto del artículo 8 inciso d) del Acuerdo, también procede el rechazo del mismo. Ello en tanto y en cuanto el precio convenido con terceros proveedores, ajenos a los aportes por gastos de marketing que la importadora pagaría a Reebok Int. Ltd., no puede incidir en los precios pagados o por pagar de terceros, los cuales resultan ajenos a los valores que se pudieran revertir directa o indirectamente al vendedor.

IX.- Que, conforme todo lo antes expuesto, se rechaza el ajuste de valor efectuado por la Aduana y se deja sin efecto el cargo formulado. Atento a la decisión a la que se arriba, deviene inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas.

X.- Que en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la vencida (conf. art. 1163 del C.A.).

Que, por todo lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 4032/2013 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en las Actuaciones N° 13681-60-2006/1, y en consecuencia revocar el cargo N° 1287/06.

2.- Costas a la vencida.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Horacio J. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Horacio J. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 4032/2013 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en las Actuaciones N° 13681-60-2006/1, y en consecuencia revocar el cargo N° 1287/06.

2.- Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.08.01 15:34:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.08.01 16:22:32 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.08.01 18:30:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.01 18:31:12 -03:00